BAB III

PELAKSANAAN KERJA PRAKTEK

3.1 Bidang Pelaksanaan Kerja Praktek

Penulis melaksanakan kuliah kerja praktek di Kantor Pemerintah Kota Cimahi. Penulis ditempatkan pada bagian Keuangan Sub Bagian Verifikasi dan Pembukuan, dalam pelaksanaan tersebut penulis diberikan pengarahan dan bimbingan mengenai kegiatan instansi.

3.1.1 Pengertian Kebijakan Akuntansi

Kebijakan akuntansi menurut Elden S Hendriksen diterjemahkan oleh Marianus Sinaga (1996:109) mengatakan bahwa :

" Kebijakan akuntansi adalah proses pemilihan metode pelaporan, alternatif, sistem pengukuran dan teknik pengungkapan tertentu diantara semua yang mungkin tersedia untuk pelaporan keuangan oleh suatu perusahaan".

Karakteristik kebijakan akuntansi adalah sebagai berikut:

a. Relevan

   Maksudnya adalah, bahwa laporan keuangan tersebut dapat dihubungkan dengan maksud penggunaannya.

Jadi suatu informasi yang relevan:

1. Memiliki manfaat umpan balik yang memungkinkan pengguna mengoreksi ekspetasi mereka di masa lalu.
2. Memiliki mafaat prediktif yang akan dapat memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian-kejadian saat ini.
3. Tepat waktu
4. Lengkap, yaitu mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengembalian keputusan.

b. Andal

Artinya laporan keuangan tersebut tidak menyesatkan:

1. Disajikan secara jujur
2. Dapat diverifikasi.
3. Netral, tidak berpihak pada kebutuhan tertentu

c. Dapat dibandingkan

Artinya laporan keuangan tersebut dapat dibandingkan dengan laporan keuangan yang sebelumnya

d. Dapat dipahami

Artinya informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna

Menurut PSAP No. 02, Anggaran merupakan pedoman tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan

pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah, yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode

Satuan Kerja Perangkat Daerah yang selanjutnya disingkat SKPD adalah perangkat daerah pada pemerintah daerah selaku pengguna anggaran/pengguna barang.

3.1.2 Pengertian Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran menyandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit, dan pembiayaan dengan anggarannya. Laporan Realisasi Anggaran dijelaskan lebih lanjut dalam Catatan atas Laporan Keuangan yang memuat hal-hal yang mempengaruhi pelaksanaan anggaran seperti kebijakan fiskal dan moneter, sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-angka yang dianggap perlu untuk dijelaskan.

Unsur yang dicakup secara langsung oleh Laporan Realisasi Anggaran terdiri dari pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan. Masing-masing unsur didefinisikan sebagai berikut:

a. Pendapatan (basis kas) adalah penerimaan oleh Bendahara Umum Daerah atau oleh entitas pemerintah daerah lainnya yang menambah ekuitas dana lancer dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak

pemerintah daerah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah daerah.

b. Pendapatan (basis akrual) adalah hak pemerintah daerah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
c. Belanja (basis kas) adalah semua pengeluaran oleh Bandahara Umum daerah yang mengurangi ekuitas dana lancer dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah daerah.
d. Belanja (basis akrual) adalah kewajiban pemerintah daerah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.
e. Pembiayaan (*financing*) adalah setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan atau pengeluaran yang akan diterima kemlali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun anggaran berikutnya, yang dalam penganggaran pemerintah daerah terutama dimaksudkan untuk menutup deficit atau memanfaatkan surplus anggaran.
f. Transfer adalah penerimaan/pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
g. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman dan hasil investasi. Pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk

pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberiaan pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan model oleh pemerintah daerah.

3.2 Teknis Pelaksanaan Kerja Praktek

Berikut merupakan urai kegiatan yang dilakukan kerjakan selama melaksanakan kerja praktek di Pemerintahan Kota Cimahi:

1. Mendokumentasikan berkas-berkas SP2D dan bukti penerimaan setiap SKPD
2. Menjurnal transaksi SKPD dan PPKD
3. Menyusun penjabaran Laporan Realisasi Anggaran Tahun 2010
4. Menyusun Laporan Realisasi Anggaran untuk beberapa SKPD
5. Menyusun Laporan Realisasi Anggaran PPKD
6. Menyajikan rumus pada Laporan Realisasi Anggaran
7. Melakukan wawancara secara langsung kepada pihak yang terkait dengan penyusunan Laporan Realisasi Anggaran Pemerintajhan kota Cimahi di Sub Bagian Verifikasi dan Akuntansi.
8. Mengambil data sekunder dari Sub Bagian Verifikasi dan Akuntansi.

3.2.1 Penerapan Kebijakan Akuntansi No. 2 Dalam Penyusunan Laporan Realisasi Anggaran SKPD

Pada kebijakan akuntansi no. 02 ini diterapkan dalam penyajian Laporan Realisasi Anggaran yang disusun dan disajikan dengan menggunakan akuntansi

berbasis menuju akrual untuk tingkat SKPD, PPKD, dan Pemda. Laporan Realisasi Anggaran menyediakan informasi mengenai realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit, dan pembiayaan dari suatu entitas akuntansi/entitas pelaporan yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya. Informasi tersebut berguna bagi para pengguna laporan dalam mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber-sumber daya ekonomi, akuntanbilitas dan ketaatan entitas akuntansi/entitas pelaporan terhadap anggaran dengan:

a. Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi
b. Menyediakan informasi mengenai realisasi anggaran secara menyeluruh yang berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerinyah daerah dalam hal efisiensi dan efektifitas penggunaan anggaran.

Laporan Realisasi Anggaran menyediakan informasi yang berguna dalam memprediksi sumber daya ekonomi yang akan diterima untuk mendanai kegiatan pemerintah daerah dalam periode mendatang dengan cara menyajikan laporan secara komparatif. Laporan realisasi anggaran dapat menyediakan informasi kepada para pengguna laporan tetang indikasi perolehan dan penggunaan sumber ekonomi:

a. Telah dilakasanakan secara efisien, efektif, dan hemat
b. Telah dilaksanakan sesuai dengan anggarannya (APBD)
c. Telah dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundangan-undangan

Dalam laporan realisasi anggaran harus diidentifiaksikan secara jelas, dan diulang pada setiap halaman laporan, jika dianggap perlu. Informasi berikut:

a. Nama SKPD
b. Periode yang dicakup
c. Mata uang pelaporan yaitu Rupiah
d. Satuan angka yang digunakan

Manfaat suatu laporan realisasi anggaran berkurang jika laporan tersebut tidak tersedia tepat pada waktunya. Faktor-faktor seperti kompleksitas operasi pemerintah daerah tidak dapat dijadikan pembenaran atasketidakmampuan entitas pelaporan untuk menyajikan laporan keuangan tetap waktu. Laporan realisasi anggaran disajikan sedemikian rupa sehingga menonjolkan berbagai unsur pendapatan, belanja, surplus/defisit, dan pembiayaan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar.

Pos pendapatan yang harus disajikan dalam laporan realisasi anggaran berdasarkan kelompok pendapatan sampai pada kode rekening jenis pendapatan, seperti; pendaptan pajak daerah, pendapatan retribusi daerah, pendapatan hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain pendapatan asli daerah yang sah.

Entitas akuntansi/entitas pelaporan menyajikan klasifikasi belanja menurut kelompok belanja dalam laporan realisasi anggaran. Klasifikasi belanja menurut organisasi disajikan dalma laporan realisasi anggaran. Transaksi dalam mata uang

asing harus dibukukan dalam mata uang rupiah dengan menjabarkan jumlah mata uang asing tersebut menurut kurs tengah bank sentral pada tanggal transaksi.

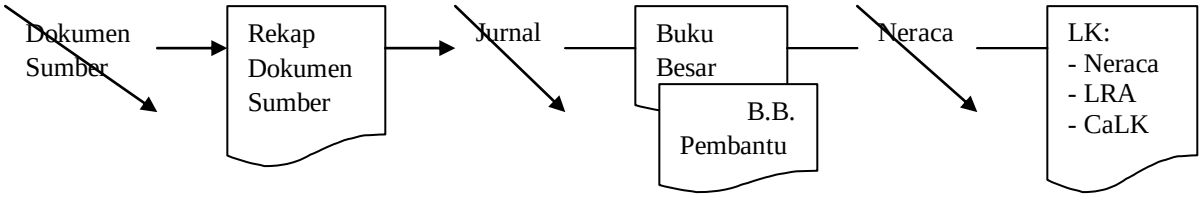
Transaksi pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam bentuk barang dan jasa dapat dilaporkan dalam laporan realisasi anggaran atau dilaporkan dalam neraca. Untuk laporan realisasi anggaran dapat dilakukan dengan cara menaksir nilai barang jasa tersebut pada tanggal transaksi. Di samping itu, transaksi semacam ini juga harus diungkapsedemikian rupa pada catatan atas laporan keuangan sehingga dapat memberikan semua informasi yang relevan mengenai bentuk dari pendapatan, belanja, dan pembiayaan yang diterima.

3.2.1.1 Penyusunan Laporan Realisasi APBD SKPD

Secara umum proses penyusunan laporan keuangan dapat dilihat dari susunan sebagai berikut :

Gambar 3.1

Alur Proses Penyusunan Laporan Keuangan



(Sumber : Sistem dan Prosedur Pengelolaan Keuangan Daerah pemerintah Kota Cimahi)

Bagian keuangan membuat LRA SKPD berdasarkan bukti-bukti transaksi yang diterima dari Bendahara Pengeluarabn Bagian Keuangan yaitu Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) yang sudah divalidasi oleh bank, Surat Pertanggungjawaban (SPJ) Pengeluaran Fungsional, SPJ Fisik berupa Buku Kas Umum (BKU), Buku Pajak, Buku Panjar.

Pengujian kebenaran angka saldo kas di SPJ Pengeluaran Fungsional mengacu pada SPJ Fisik sebagai bukti pendukung. Selain itu, pengujian juga dilakukan ke Berita Acara Penutupan Kas dan Register Penutupan Kas dari bendahara Pengeluaran di SKPD. Berdasarkan bukti-bukti tersebut, Pejabat Pengelolaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (PPK-SKPD) Bagian Keuangan menjurnal transaksi-transaksi dan memposting ke dalam Buku Besar. Selanjutnya mengidentifikasikan akun-akun yang termasuk ke dalam komponen LRA untuk kemudian menyusunnya menjadi Laporan Realisasi APBD SKPD.

Hal serupa juga dilakukan oleh Bendahara Penerimaan, Bendahara Hibah dan Bantuan Sosial, dan Bendahara Pembiayaan terhadap dokumen yang terkait.berdasarkan dokumen tersebut, PPK- SKPD Bagian Keuangan menyusun Laporan Realisasi APBD SKPKD.kedua LRA yang disusun, PPK-SKPD melakukan kosolidasi terhadap keduanya untuk kemudian menjadi Laporan Realisasi APBD Bagian Keuangan Sekretariat Daerah Pemerintah Kota Cimahi.

3.2.1.2 Pelaksanaan Penyusunan laporan Realisasi Anggaran

Pelaksanaan penyusunan Laporan Realisasi APBD SKPD adalah sebagai berikut:

a. Berdasarkan laporan pertanggungjawaban penerimaan bulanan dari bendahara penerimaan dan laporan pertanggungjawaban pengerualran dari bendahara pengeluaran, Pejabat Pengelolaan Keuangan Satuan Kerja Perangkat Daerah (PPK-SKPD) menyiapkan laporan realisasi APBD SKPD Bagian Keuangan bagian keuangan dan prognosis dengan cara menggabungkan nilai realisasi peneriaman dan pengeluaran dalam laporan pertanggungjawaban pengeluaran bulanan per rekening dan jenis peneriaman dan belanja dari bulan Januari sampai dengan Desember.
b. Jumlah realisasi penerimaan dan pengeluaran per jenis belanja hasil penggabungan tersebut dimasukan kedalam format Laporan Realisasi APBD SKPD dan prognosis pada kolom realisasi.
c. Mengisi kolom sisa angganggaran dengan selisih antara anggaran dan penerimaan
d. Mengisi kolom prognosis dengan sisa anggaran ditambah dengan nilai rencana perubahan anggaran, missal anggaran belanja pegawai daerah tahun 2009 sebesar Rp 500.000.000,00 dan direncanakan menambah anggaran sehubungan dengan adanya penerimaan pegawai baru sebesar

Rp 40.000.000,00 sehingga nilai prognosis untuk belanja pegawai sebesarRp 540.000.000,00

e. Setelah melakukan pengujian dan meyakini kebenaran angka dan kewajaran penyajiannya, PPK-SKPD menyusun laporan realisasi APBD berikutnya SKPD

f. Setelah dilakukan pengujian oleh PPK-SKPD dengan membandingkan laporan realisasi anggaran SKPD dengan mencatatan dan penyetoran penerimaan dan pencairan dana untuk belanja SKPKD yang ada di BUD, Laporan Realisasi APBD SKPD dan Laporan Realisasi APBD SKPKD dikosolidasi menjadi laporan Realisasi APBD Bagian Keuangan Sekretarian Daerah Pemerintah Kota Cimahi

3.2.1.2.1 Entitas dan Dokumen yang Terkait

Dalam prosedur penyusunan laporan realisasi SKPD Pemerintah Kota Cimahi terdapat beberapa dokumen yang digunakan dalam setiap prosesnya, diantaranya:

1. Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D)

   Dokumen ini dibuat oleh Kuasa Bendahara Umum Daerah (BUD) yaitu Sub bagian Bendahara Bagian Keuangan. Dokumen ini berfungsi untuk mencairkan dana ke bank yang ditunjuk. Tujuan pencairan dana harus jelas karena akan diperiksa oleh bagian keuangan mengenai kode

rekening, uraian kegiatan, dan besar anggaran. Dokumen ini dibuat 4 (empat) rangkap yaitu untuk bank yang ditunjuk, pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran, Arsip Kuasa BUD, dan untuk pihak ketiga.

2. Surat Tanda Setoran (STS)

   Dokumen yang merupakan bukti setoran atas penerimaan yang diterima oleh Bendahara Penerimaan yang berisi tentang rincian objek dan jumlah yang diterima.

3. SPJ Penerimaan Fungsional

   Surat Pertanggungjawaban (SPJ) Penerimaan Fungsional adalah SPJ yang dibuat oleh Bendahara Penerimaan di SKPD sebagai pertanggungjawaban atas uang yang diterima

4. SPJ Pengeluaran Fungsional

   Surat Pertanggungjawaban (SPJ) Pengeluaran Fungsional adalalah yang dibuat oleh bendahara Pengeluaran di SKPD sebagai pertanggungjawaban kepada Pengguna Anggaran. Dokumen ini berisi rincian kegiatan belanja, yaitu untuk jenis belanja langsung yang terdiri dari belanja gaji, belanja barang dan jasa, dan untuk jenis SPJ uang Persediaan/Ganti Uang/Tambah Uang.

5. SPJ Fisik

   SPJ fisik terdiri dari :

a. Buku Kas Umum (BKU)

Dokumen ini dinuat oleh bendahara pengeluaran yang berisi rincian tetang saldo kas awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo kas akhir dalam periode tertentu yang terjadi di SKPD dan dilaporkan kepada Pengguna Anggaran Pengguna Anggaran

b. Buku Pajak

Dokumen ini dibuat oleh bendahara pengeluaran yang berisi tentang pemotongan dan penyetoran pajak yang dilakukan oleh SKPD. Buku ini diotorisasi oleh kepala SKPD selaku Pengguna Anggaran

c. Buku Panjar

Dokumen ini dibuat oleh bendahara pengeluaran pembantu. Jenis transaksi yang dicatata pada buku ini ketika bendahara pengeluaran memberikan sejumlah uang pada bendaraha pengeluaran untuk membiayai kegiatan atau dengan kata lain memberikan uang panjar, tetapi oleh bendahara pengeluaran pembantu belum dipertanggung jawabkan dalam artian belum dibuat bukti-bukti pendukung terlaksananya kegiatan tersebut

d. Berita Acara Pemeriksaan Kas

Dokumen ini dibuat oleh bendahara pengeluaran setiap 3 bulan yang berisi tentang saldo kas per 31 desember yaitu saldo kas berdasarkan

rekening Koran dari bank dan saldo kas yang tercatat di Bendahara Pengeluaran disertai dengan penjelasan atas perbedaan antara saldo kas dan saldo buku.

e. Register Penutupan Kas

Dokumen ini dibuat oleh Bendahara Pengeluaran setiap 1 bulan yang berisi tanggal penutup kas, nama penutup kas, tanggal penutuapan kas yang lalu dan merinci jumlah uang yang ada di Bendahara Pengeluaran disertai dengan penjelasan atas perbedaan pemerikasaan kas dan bukti-bukti pendukung.

3.2.2 Perbedaan Penyusunan Laporan Realisasi Anggaran SKPD

3.2.2.1 Penyusunan Laporan Realisasi Anggaran Sebelum di Konversi

Laporan Realisasi Anggaran SKPD (LRA SKPD) disusun untuk semester satu dan tahunan. Laporan ini menyajikan informasi realisasi pendapatan dan belanja SKPD yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode. Struktur Laporan Realisasi Anggaran SKPD sebelum konversi adalah sebagai berikut :

PEMERINTAH DAERAH KOTA CIMAHI
SKPD ……
LAPORAN REALISASI ANGGARAN
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN
31 DESEMBER ……..

(Dalam Rupiah)

Nomor Urut	Uraian	Anggaran Setelah Perubahan	Realisasi	Lebih (Kurang)
1	**Pendapatan**			
1.1	**Pendapatan Asli Daerah**			
1.1.1	Pendapatan pajak daerah			
1.1.2	Pendapatan retribusi daerah			
1.1.3	Pendapatan hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan			
1.1.4	Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang Sah			
	Jumlah			
2	**Belanja**			
2.1	**Belanja Tidak Langsung**			
2.1.1	Belanja Pegawai			
2.2	**Belanja Langsung**			
2.2.1	Belanja Pegawai			
2.2.2	Belanja Barang dan Jas			
2.2.3	Belanja Modal			
	Jumlah			
	Surplus / (Defisit)			

3.2.2.2 Penyusunan Laporan Realisasi Anggaran SKPD

setelah melakukan konversi, maka format Laporan Realisasi Anggaran SKPD yang berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 24 tahun 2005 adalah sebagai berikut:

PEMERINTAH DAERAH KOTA CIMAHI
SKPD…….
LAPORAN REALISASI ANGGARAN PENDAPAT DAN BELANJA DAERAH
UNTUK TAHUN YANG BERAKHIR SAMPAI DENGAN 31 DESEMBER 20X1 DAN 20X0

(Dalam Rupiah)

Nomor Urut	Uraian	Anggaran 20X1	Realisasi 20X1	(%)	Realisasi 20X0
1	**Pendapatan**				
1.1	**Pendapatan Asli Daerah**				
1.1.1	Pendapatan pajak daerah				
1.1.2	Pendapatan retribusi daerah				
1.1.3	Pendapatan hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan				
1.1.4	Lain-lain Pendapatan Asli Daerah yang Sah				
	Jumlah Pendapatan				
2	**Belanja**				
2.1	**Belanja Operasi**				
2.1.1	Belanja Pegawai				
2.1.2	Belanja Barang				
2.2	**Belanja modal**				
2.2.1	Belanja Tanah				
2.2.2	Belanja Peralatan dan Mesin				
2.2.3	Belanja Gedung dan Banguan				
2.2.4	Belanja Jalan, Irigasi dan Jaringan				
2.2.5	Belanja Aset Tetap lainnya				
2.2.6	Belanja Aset Lainnya				
	Jumlah				
	Surplus / (Defisit)				

3.2.2.3 Konversi Untuk laporan Realisasi Anggaran SKPD

Permendagri No. 13 tahun 2006 Pendapatan	→	**PP No. 24 Tahun 2005 tentang SAP Pendapatan**
Pendapatan Asli Daerah		Pendapatan Asli Daerah
1. Pajak Daerah		1. Pajak Daerah
2. Retribusi Daerah		2. Retribusi Daerah
3. Hasil pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan		3. Hasil pengelolaan Kekayaan Daerah yang Dipisahkan
4. Lain-lain PAD yang Sah		4. Lain-lain PAD yang Sah

Pendapatan Asli Daerah yang merupakan wewenang SKPD untuk pencatat dan melaporkannya dalam LRA, seperti terlihat, dalam bagan di atas, tidak terdapat perbedaan. Oleh karena itu, untuk PAD tidak memerlukan konversi



Belanja yang merupakan wewenang SKPD untuk mencatat dan melaporkannya dalam LRA, seperti terlihat dalam bagan diatas harus dilakukan konversi Belanja Tidak Langsung tidak dikenal dalam struktur pada format SAP, sehingga perlu dikonversi ke Belanja Operasi, sedangkan untuk Belanja Langsung konversi sebagai berikut:

a. Dari komponen belanja langsung, yaitu belanja pegawai ke komponen belanja operasi pada akun belanja pegawai
b. Dari komponen belanja langsung, yaitu akun belanja barang dan jasa ke komponen belanja barang
c. Dari komponen belanja langsung, yaitu akun belanja modal komponen belanja modal

Dalam konversi diatas agar sesuai dengan PP no. 24 tahun 2005 tentang SAP, pelaporan realisasi belanja dalam LRA tidak berdasarkan program dan kegiatan, sebagaimana klasifikasi anggaran belanja langsung dalam APBD, tetapi untuk tujuan Penjabaran Laporan Realisasi APBD, belanja harus dilaporkan bersama program dan kegiatan. Dengan demikian, perlu dibuat dua versi pelaporan LRA, yaitu berdasarkan Permendagri No. 13 Tahun 2006 dan Permendagri No. 59 Tahun 2007 kemudian konversinya yang berdasarkan PP No. 24 Tahun 2005 sebagaimana telah dijelaskan diatas.

3.3 Hasil Pelaksanaan Kerja Praktek

3.3.1 Analisis Penerapan Kebijakan Akuntansi No. 2 Dalam Penyusunan Laporan Realisasi Anggaran SKPD

Dari hasil analisis yang dilakukan penulis didaerah Pemkot Cimahi dapat penulis sampaikan tentang penerapan kebijakan akuntansi no. 02 dalam penyusunan laporan realisasi anggaran:

1. Pada kebijakan akuntansi no. 02 ini diterapkan dalam penyajian Laporan Realisasi Anggaran yang disusun dan disajikan dengan menggunakan akuntansi berbasis kas untuk tingkat SKPD, PPKD, dan Pemda. Entitas pelaporan yang menyelenggarkan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan dengan berbasis akrual, tetap menyusun Laporan Realisasi Anggaran yang berbasis kas.

2. Penerapan kebijakan akuntansi untuk sebagian besar pos-pos laporan keuangan telah sesuai dengan Standar akuntansi Pemerintah.

3.3.2 Analisis Perbedaan Penyusunan Laporan Realisasi Anggaran SKPD

Terdapat perubahan signifikan pada penyusunan laporan realisasi anggaran SKPD. Perbedaan penyusunan Laporan Realisasi Anggaran terdapat pos belanja. Perbedaan tersebut merupakan perubahan untuk melaksanakan Laporan keuangan yang transparan.